

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学号: X200411116

UDC _____

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

无 形 资 产 会 计 问 题 研 究

A Primary Research on Accounting of Intangible Asset

周希清

指导教师姓名: 刘 维 博士

专 业 名 称: 会计硕士(MPAcc)

论文提交时间: 2007 年 8 月

论文答辩日期: 2007 年 9 月

学位授予日期: 年 月

答辩委员会主席_____

评 阅 人_____

2007 年 8 月

无形资产会计问题研究

周希清

指导教师: 刘维 博士

厦门大学

厦门大学学位论文原创性声明

兹呈交的学位论文，是本人在导师指导下独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考的其他个人或集体的研究成果，均在文中以明确方式标明。本人依法享有和承担由此论文产生的权利和责任。

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人完全了解厦门大学有关保留、使用学位论文的规定。厦门大学有权保留并向国家主管部门或其指定机构送交论文的纸质版和电子版，有权将学位论文用于非赢利目的的少量复制并允许论文进入学校图书馆被查阅，有权将学位论文的内容编入有关数据库进行检索，有权将学位论文的标题和摘要汇编出版。保密的学位论文在解密后适用本规定。

本学位论文属于

- 1、保密（ ），在 年解密后适用本授权书。
- 2、不保密（ ）

（请在以上相应括号内打“√”）

作者签名：

日期： 年 月 日

导师签名：

日期： 年 月 日

厦门大学博硕士论文摘要库

摘要

无形资产对企业发展的重要性越来越突出,但是,囿于会计自身的局限性,目前的会计体系无法全面如实地反映它。会计的发展是反映性的^①,会计要反映这个新现象,就必须深入研究它,以寻找解决办法。

本文第一章为引言,主要包含本文的选题背景、文献综述、论文框架与研究方法。第二章以两个事例简单分析了无形资产对企业发展的重要性。

第三章阐述了无形资产的管理学定义和分类以及经济学特性。管理学认为无形资产主要是智力资本,分为人力资本、组织资本和关系资本。茅宁和王晨对无形资产的价值创造机理进行了深入的研究,并且建立了无形资产价值创造的一般模型,分析了不同无形资产对企业绩效的贡献率。巴鲁·列弗教授对无形资产经济学特性的研究,使我们认识了无形资产的这些特性对企业价值创造的有利影响和不利影响。

第四章从会计角度入手,讨论了无形资产的会计学定义和分类,并剖析了这种定义和分类与管理学定义和分类的不同以及原因。管理学分类中的人力资本、结构资本、关系资本等是商誉的主要组成部分,而核心技术与知识,如专利、非专利技术等属于可辨认性无形资产。会计学对无形资产的界定比管理学更广泛,这体现在一些源于合同和法律的无形资产不属于管理学无形资产的范畴。

第五章从会计确认和计量角度对无形资产进行分析,总结出目前会计惯例只确认经交易的无形资产,对于自创的无形资产,由于其计量的可靠性得不到保证,会计上不予确认和计量,这样造成大多数无形资产无法在会计报表中得到反映,影响了会计信息的相关性。

第六章尝试提出两种改变这一现状的方法。一是进一步加深对无形资产价值创造机理的认识,发展现值技术,对无形资产进行计量。文章对现值技术的讨论主要是自创无形资产的计量应以公允价值为目的,但不排除使用以特定个体价值为目的的程序。二是加强表外披露。这种披露主要是非财务信息的披露,披露的原则是信息的标准化和结构化,并且提出披露的主要内容。

第七章以某生物制药公司为例,分析了由于按会计准则,其研发投入直接计

① 迈克尔·查特菲尔德(M.Chatfield), 1977, A History of Accounting Thought, Krieger Publishing

入当期费用，造成财务状况不理想，无法获得银行贷款，影响它的发展。由此证实了这种会计惯例造成该公司的价值被低估，资金成本被提高。其次文章再以基于价值网络的无形资产价值创造模型为框架分析了该公司的无形资产的组成和相互关系。这些无形资产是该公司的价值之所在，但没有在财务报表中反映，应该探讨计量它们的可能性和恰当披露它们的方法，以如实反映该公司的价值。

关键词： 无形资产 确认与计量 可靠性

ABSTRACT

Intangible assets is becoming more and more important to the development of enterprises. However, due to its own limitation, accounting system itself cannot reflect the intangible assets comprehensively. To truly present such a new issue, there is a need for an accountant to further study it in the hope of finding a new solution.

The first chapter of this dissertation is the introduction, mainly composed of the background of the topic, the data I have referred to, the outline of this dissertation and the methods I have employed.

The second chapter is a brief analysis of the importance of Intangible assets to the development of enterprises, with the aid of two practical cases.

The third chapter mainly deals with the definition and classification of intangibles from the angle of management science.

The management science holds that intangibles is mainly intellectual capital, namely, human resource capital, organizational capital and relational capital. Mao Ning and Wang Chen have made an in-depth research into the value generation mechanism of intangibles, established a general model for it and observed the contributions made by different kinds of intangibles.

The fourth chapter deals with the definition and classification of intangible assets from the angle of accounting, and analyses the differences and correlations between Management's and Accounting's definition and classification of intangibles, and the reason for such differences.

The fifth chapter analyses the intangible assets from the angle of accounting recognition and measurement. It reveals such a custom that only the intangible assets that has been dealt in a business could be recognized, the intangible assets generated internally could not been recognized, simply for the reason that the reliability of measurement was doubtful. As a result, most of the intangible assets is not included in the financial report.

The sixth chapter makes two proposals for the improvement of such a status. One is for improving the reliability of accounting measurement of internally generated intangible asset; the other is for better disclosure of intangible information beside the accounting statement.

The seventh chapter takes a bio-medical pharmaceutical company for example. It tells how the development of the company is limited by the failure to present the value of intangible assets. It also discusses the possibility to display and measure a company's intangible assets.

Key words: Intangible Asset, Accounting Recognition and Measurement, Measurement Reliability

目 录

一、引言	1
(一) 本文研究的理论与现实意义	1
(二) 文献综述	2
1、国外无形资产会计研究情况	2
2、我国无形资产会计研究情况	3
(三) 本文的框架与研究方法	5
1、本文框架	5
2、研究方法	6
二、无形资产的重要性和会计反映的薄弱性	7
(一) 两个案例	7
(二) 原因	7
三、管理学、经济学对无形资产的研究	9
(一) 无形资产的概念和分类	9
1、无形资产的概念	9
2、无形资产的分类	10
(二) 无形资产的经济特性	11
1、无形资产的价值创造因素和价值毁损因素	11
2、无形资产的互补性和互为因果关系	13
(三) 基于价值网络的无形资产价值创造机理分析	14
1、企业价值创造的理论基础	14
2、企业价值网络分析	15
3、基于价值网络的无形资产分类及其关系	16
4、以无形资产为核心的价值创造模型	19
四、无形资产的会计学定义和分类以及与管理学定义和分类的区别及联系	22
(一) 会计准则定义	22
(二) 会计学分类	23
1、可辨认无形资产	23
2、不可辨认无形资产	24
(三) 会计学定义和分类与管理学定义和分类的区别和联系	26

五、无形资产会计确认和计量的现状、原因及影响	27
(一) 会计确认和计量的内涵	27
(二) 无形资产会计确认和计量的现状	27
1、无形资产确认的现状	27
2、无形资产计量的现状	28
(三) 无形资产会计确认和计量现状的原因分析	29
1、确认经交易无形资产的原因	29
2、不确认自创无形资产的原因	29
(四) 无形资产会计确认和计量现状造成的影响	33
1、实证研究结果	33
2、对宏观经济的影响	34
3、小结	34
六、解决问题的方向	36
(一) 提高计量的可靠性	36
1、与自创无形资产有关的几个现值问题分析	36
2、自创无形资产的分层确认	38
(二) 加强无形资产信息的表外披露	39
1、无形资产信息表外披露的原则	39
2、无形资产信息表外披露的内容	41
七、某企业案例分析	42
(一) A 公司的融资难题	42
(二) A 公司基于价值网络的无形资产分析	43
1、A 公司无形资产分类	44
2、各类无形资产之间的关系分析	45
总 结	47
参考文献	48
致 谢	49

CONTENTS

I. Foreword.....	1
(I) The theoretical and practical meanings of this dissertation.....	1
(II) The summary of the documents.....	2
1. Status of the research on accounting of intangible assets in other countries.....	2
2. Status of the research on accounting of intangible asset in China.....	3
(III) The framework and researching method of this dissertation.....	5
1. The framework.....	5
2. The researching method.....	6
II. The significance of intangibles and the absence of accounting presentation...7	7
(I) Two cases.....	7
(II) Causes.....	7
III. Researches on intangible assets from the angle of management science.....9	9
(I) Conception and classification of intangibles.....	9
1. Conception of intangibles.....	9
2. Classification of intangibles.....	10
(II) The economic essential of intangibles.....	11
1. The value drivers and detractors of intangibles.....	11
2. The Complementary and causality of intangibles.....	13
(III) Analysis of the value generation mechanism of intangibles based on the value network.....	14
1. Theoretical basis of enterprise's value generation.....	14
2. Analysis of enterprise's value network.....	15
3. Classification & correlations of intangibles based on value network...16	16
4. Model of value generation centered by intangibles.....	19
IV. The differences and correlations between the definition and classification of intangible assets of Accounting and Management.....22	22
(I) Definition of intangible asset by accounting standards.....	22
(II) Accounting's classification.....	23
1. Identifiable intangible asset.....	23
2. Non-identifiable intangible asset.....	24
(III) Differences and correlations.....	26

V. The convention of accounting recognition and measurement of intangible assets and the causes and influences.....	27
(I) The meaning of accounting recognition and measurement.....	27
(II) The convention of accounting recognition and measurement of intangible assets.....	27
1. The convention of accounting recognition.....	27
2. The convention of accounting measurement.....	28
(III) The analysis of the causes.....	29
1. Causes for the recognition of the intangibles already exchanged.....	29
2. Causes for not recognizing the internally generated intangibles.....	29
(IV) Effects caused by the status of the accounting recognition and measurement.....	33
1. Some empirical research results.....	33
2. The effects to Micro economy.....	34
3. Summary.....	34
VI. Direction of problem solving.....	36
(I) Improve the reliability of measurement.....	36
1. Analysis of some issues on present value technique related to internally generated intangible assets.....	36
2. Level recognition of internally generated intangible assets.....	38
(II) Improving the information disclosure of intangible assets.....	39
1. Principle of information disclosure of intangible assets.....	39
VII. A case study.....	42
(I) Banking loan difficulty of Company A.....	42
(II) Analysis of the intangibles of Company A based on value network.....	43
1. Classification of Company A's intangibles.....	44
2. Relationship analysis of different intangibles.....	45
Summary.....	47
References.....	48
Acknowledgment.....	49

一、引言

（一）本文研究的理论与现实意义

我国经历了改革开放二十多年的快速发展后，经济总量已居世界第四。但是，我国的经济发展的质量不高，从国际交往情况看，甚至出现了我国 8 亿件衬衫只能换回一架空客飞机的典型例子。我国向发达国家出口的多为低附加值的实物产品，而从他们那进口的多是金融、法律服务、软件等高附加值的非实物产品。战后二十年日本产生了一批驰名世界的品牌，如索尼、东芝、丰田，而中国改革开放二十年，却变成了一个“世界工厂”。这种粗放式的发展模式，是以高投入带来高增长，其代价是资源的枯竭和环境的恶化。我国现在面临的发展瓶颈是，资源消耗拉动经济增长的模式已受到资源不足的限制，资源耗费带来的生态恶化已使经济增长难以为继。我国政府在此时刻，做出了建设创新型社会的重大决策，以创新能力改变国家的经济增长方式。科技创新、品牌、第三产业等才是一个国家可持续发展的动力所在。2003 年，中国的研发投入占 GDP 的比重为 1.31%^①，并且在过去十年保持年均 21% 的增长，速度远远超过 GDP。但是我国与世界发达国家相比却落后很多，2003 年，美国研发投入占 GDP 的 2.6%，日本为 3.15%，德国 2.55%，就是同为发展中国家的韩国也高达 2.64%。

随着经济的增长，我国企业逐步认识到，它们的竞争优势已不再是工厂的规模和廉价的劳动力，技术创新、品牌优势等无形资产才是它们未来的利润源泉。比如我国的钢铁企业宝钢、鞍钢都着力研发具有高附加值的高端产品，并取得了良好的经济效益。联想、海尔等企业也正将它们的品牌推向世界舞台。

知识经济时代，经济全球化进程在进一步深化，当市场竞争日趋激烈，企业的经营活动日趋复杂时，无形资产就会相应增加，其地位和作用愈趋向于核心。可是，我们注意到，世界各国的会计惯例对无形资产的处理基本一致，在企业财务报表中，体现的无形资产都相当有限。正是这种无形资产逐步增强的重要性与会计反映的薄弱性形成了鲜明反差，我感觉到应该研究其中的原因，并探寻解决问题的方向。

^① 资料来源于《中国科技统计年鉴——2006》

（二）文献综述

1、国外无形资产会计研究情况

（1）国外无形资产准则发展概述

A、美国无形资产准则的发展

美国会计准则委员会（APB）1970年8月发布了第16、17号意见书，最早规范了与企业合并相关的商誉和其他无形资产的确认和计量。之后财务会计准则委员会（FASB）又针对不同无形资产问题发布了：财务会计准则公告（SFAS）第2号——研究与开发费用会计处理（1974年10月）；SFAS第44号——汽车运输业无形资产的会计处理（1980年12月）；SFAS第68号——研究与开发安排（1982年10月）；SFAS第86号——对出售、租赁或以其他方式上市的计算机软件成本的会计处理（1985年8月）；SFAS第141号——企业合并、SFAS第142号——商誉及其他无形资产（2001年7月）。SFAS 141和SFAS 142取代了APB发布的第16、17号意见书，规定了购买法是企业合并会计处理的唯一方法，同时还对无形资产的会计处理作出了一系列重大修订，如商誉不再摊销，区分使用年限有限的无形资产和使用年限不确定的无形资产等。

B、英国无形资产准则的发展

英国会计准则委员会（ASB）1977年12月发布了标准会计实务公告（SSAP）第13号——研究与开发会计，允许开发费用费用化或资本化二选其一；由于英国公司法的修改，1989年1月ASB修订了SSAP第13号，主要的修改是要求披露当期计入损益的研究与开发费用的金额；SSAP第22号（1984年12月）对商誉及其他无形资产问题作出规范；财务报告披露准则（FRED）第12号——商誉及其他无形资产（1996年6月）确认购买的商誉，并将其作为一项资产；财务报告准则（FRS）第10号——商誉及无形资产会计（1997年12月）全面规范了商誉及无形资产的会计处理及报告标准。

C、国际无形资产准则的发展

国际会计准则委员会（IASB）及其继承机构国际会计准则理事会（IASB）也发布了一系列与无形资产有关的会计准则。1978年7月，IASB发布了国际会计准

则（IAS）第9号——研究与开发会计，此后，于1993年12月又对其进行了修订。1983年，IASC在颁布的IAS第12号——企业合并中对商誉问题进行了规范。1998年，IASC正式公布了IAS第38号——无形资产。2004年3月，IASB又颁布了修订后的IAS第38号和国际财务报告准则（IFRS）第3号——企业合并。

（2）国外学者对无形资产会计问题的研究

巴鲁·列弗（Baruch Lev）2001年发表了《无形资产——管理、计量和呈报》，该书从四个方面深入分析了无形资产问题：无形资产的经济涵义（或特性）、无形资产的经验研究成果、由于无形资产信息披露不足造成的危害和改进无形资产信息披露的方法“价值链记分板”。

马格丽特·布莱尔和史蒂文·沃曼（Margaret M. Blair & Steven M. H. Wallman）2001年发表了《无形财富——来自布鲁斯金无形资产研究特别工作组的报告》。本书总结了布鲁斯金学院特别工作组对无形资产进行历时两年的讨论与研究的成果，旨在为政府和商界的合作提供一些政策建议，使双方能够共同努力提高无形资产信息的质量。

John R. M. Hand & Baruch Lev (2003) 《Intangible Assets: Values, Measures and Risks》，书中收集了近年来美国学术界发表的无形资产实证研究论文十多篇，并将论文按四个部分进行了分类：现代经济里的无形资产、不同无形资产对公司绩效和市值的影响、无形资产的信息不对称带来的不良后果、改进对无形资产的计量和披露。

2、我国无形资产会计研究情况

（1）我国无形资产会计准则和制度的制定情况

我国随着市场经济体制的建立和完善，逐步制定了无形资产会计有关的制度和准则。在1992年颁布的《企业会计准则》和《财务通则》中，我国首次以法规的形式对无形资产做出正式定义，并对无形资产的会计核算作出规范。2001年颁布的《企业会计准则——无形资产》，对无形资产的会计问题作出了全面的规定。其中对自行开发的专利权、商标权等规定按注册费和律师费入账；研究开发费计

入当期费用；并购中产生的商誉可以入账，自创商誉不能入账等。

2006年财政部全面修订了企业会计准则，实现了中国会计准则与国际会计准则的趋同。在修订后的《企业会计准则——无形资产》中，明确规定研究开发费用符合一定条件后的支出可以资本化。新准则还规定了判断可辨认无形资产的标准；并且在无形资产的后续计量时，区分了使用寿命有限的和使用寿命不确定的无形资产；摊销的方法不再局限于直线法等等。

（2）我国学者研究成果

我国学者在无形资产研究方面曾获得过举世瞩目的成就。1926年，杨汝梅（1899-1985）以一篇《商誉及其他无形资产》获得美国密西根大学博士学位。长期以来，该书一直被美国会计界奉为唯一专著，其他研究无形资产或商誉的文章大多引用过其中的观点。

上世纪80年代末90年代初，我国开始建立市场经济体制，国内研究无形资产的论著随之出现。1995年方荣义博士的博士论文《论商誉会计》详细论述了商誉的组成、会计处理方法、确认自创商誉的理由等问题。

于长春（1990）认为：“无形资产，亦称无形固定资产，作为有形固定资产的对称，指企业中不具备物质实体，而以某种特有权利和技术知识形态等经济资源形式存在并发挥作用的固定资产，尽管其价值形态缺乏横向比较的可能，但它的存在和应用能使特定企业获取高于一般水平的利润，在不确定的未来期间内为企业整体的生产经营服务。”

汤湘希（1998）认为：“所谓无形资产应是不具有实物形态、却能为企业长期带来收益的法律或契约所赋予的特殊权利、超收益能力的资本化价值以及有关特殊经济资源的集合。”

薛云奎、王志台（2001）提出我国的上市公司应该在会计报表附注中列示有关研究与开发支出的详细信息，至少也应该列明在当年的管理费用中含有多少研究与开发支出的详细信息。

葛家澍、杜兴强（2004）针对传统财务会计与知识经济不相适应问题，提出了现行财务会计改进的方式、范围等基本思路。其中很多内容是针对无形资产（含人力资源）会计问题的研究的。

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库